

В случае отклонения цены, установленной договором на 20 % от рыночной, они вправе на основании мотивированного решения доначислить налог.

2. При заключении договора аренды необходимо обратить внимание на срок договора и правовой статус предполагаемого партнера.

В первом случае эта необходимость продиктована тем, что в соответствии с гражданским законодательством договор аренды, заключенный на срок более 1 года, подлежит обязательной государственной регистрации. В случае заключения договора на срок менее 1 года указанная обязанность по регистрации не предусмотрена.

Оттого с кем заключен договор аренды основных средств (с физическим лицом или предпринимателем), зависит возможность отнесения на себестоимость расходов по аренде. В случае, если стороной по договору выступает предприниматель, то данные расходы относятся на себестоимость продукции в общем порядке, если же это физическое лицо, то данные затраты не себестоимость продукции не относятся.

Обобщая все вышеизложенное, можно сделать вывод, что договор лизинга может выступать достаточно эффективным инструментом налоговой оптимизации, однако в каждом конкретном случае необходимо тщательно анализировать экономические и налоговые последствия каждой планируемой операции.

Лезина Н.В.

Моисеев О.Я.

Чепуштанова А.С.

МИНИМИЗАЦИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЯ С ПРИМЕНЕНИЕМ УСКОРЕННОЙ АМОРТИЗАЦИИ

В настоящее время учетная функция амортизационной системы превалирует над ее стимулирующей ролью. Некоторое увеличение в последнее время удельного веса амортизационных отчислений в общем объеме инвестирования объясняется переоценкой основных фондов, а также расширением практики применения ускоренной амортизации.

Ускоренная амортизация представляет собой налоговую льготу, которую получают предприятия, инвестировавшие средства в основной капитал. Включение дополнительных амортизационных расходов в себестоимость - чисто бухгалтерский прием, никак не отражающийся на действительном финансовом положении предприятия, поскольку денежные средства при этом не расходуются. Более того, сокращение бухгалтерских прибылей уменьшает базу налога на прибыль и сокращает обязательства предприятия по уплате данного налога, что снижает расходы денежных средств предприятия. Фактическая ценность ускоренной амортизации для предприятия - отсрочка погашения обязательств по налогу на прибыль, поскольку в первые годы ее применения значительная часть прибыли направляется на покрытие расходов по амортизации и таким образом избегает налогообложения. Отложенный

налог в условиях рыночной экономики означает беспроцентный, необеспеченный заем на определенный срок, предоставленный налогоплательщику государственным бюджетом. Применение механизма ускоренной амортизации было предусмотрено Постановлением Правительства РФ от 14.08.92 № 595 «О переоценке основных фондов (средств) в РФ» и принимается и оформляется организацией как элемент учетной политики в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия», утвержденным Приказом Минфина России от 28.07.94 г. № 100. Следовательно, применение механизма ускоренной амортизации производится применительно к каждому объекту основных средств в течение всего его срока полезного использования и начисляется при постановке основного средства на учет. Таким образом, на основании наших рассуждений можно сделать вывод о том, что в себестоимость продукции (работ, услуг) можно включать 50% стоимости основных средств в месяце, следующем за месяцем их постановки на учет.

Пунктом 7 Постановления предусмотрено применение ускоренной амортизации активной части основных производственных фондов в пределах перечня, устанавливаемого федеральными органами исполнительной власти. На сегодняшний день Перечень машин, оборудования и транспортных средств, по которым можно применять ускоренную амортизацию с 01.01.95, утвержден только Минтрансом РФ для предприятий и организаций транспортно-дорожного комплекса (см. Письмо ГНС РФ от 28.02.95 № ВЗ-6-17/110), Роскомрыболовства для рыбохозяйственных предприятий (Приказ от 09.08.95 № 121), а также Письмом ГНС от 06.02.96 № НП-6-05/73 для коммерческих банков. Помимо этого, Минэкономики России как органу федеральной исполнительной власти Постановлением Правительства Российской Федерации от 19.08.94 г. № 967 «Об использовании механизма ускоренной амортизации и переоценке основных фондов» предоставлено право устанавливать перечень высокотехнологичных отраслей и эффективных видов машин и оборудования, по которым применяется механизм ускоренной амортизации. Исходя из вышеизложенного, Минэкономики России считает возможным отнести персональные компьютеры к активной части основных средств, на которые распространяется механизм ускоренной амортизации. При введении ускоренной амортизации применяется равномерный (линейный) метод ее начисления, при котором утвержденная в установленном порядке норма годовых амортизационных отчислений увеличивается на коэффициент ускорения в размере не выше 2. Однако на субъекты малого предпринимательства данные ограничения не распространяются, так как их деятельность регулируется Федеральным законом от 14.06.95 № 88-ФЗ «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации» (далее Закон № 88-ФЗ). Субъекты малого предпринимательства вправе применять ускоренную амортизацию основных производственных фондов с отнесением затрат на издержки производства в размере, в два раза превышающем нормы, установленные для соответствующих видов основных фондов. При определении указанных норм следует руководствоваться

Постановлением Совета Министров СССР от 22.10.90 № 1072 «О единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР». Таким образом, при начислении амортизации основных средств нормы, установленные этим документом, увеличиваются в два раза и включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) в общеустановленном порядке. Согласно Постановлению Совета Министров РСФСР от 18.07.91 № 406 «О мерах по поддержке и развитию малых предприятий в РСФСР» и Постановлению Правительства Российской Федерации от 19.08.94 № 967 «Об использовании механизма ускоренной амортизации и переоценке основных фондов» малым предприятиям в первый год их функционирования было представлено право наряду с применением механизма ускоренной амортизации списывать дополнительно как амортизационные отчисления до 50% первоначальной стоимости основных фондов со сроком службы свыше трех лет. В случае прекращения деятельности малого предприятия до истечения одного года с момента ввода его в действие суммы дополнительно начисленной амортизации подлежат восстановлению за счет увеличения балансовой прибыли указанного малого предприятия.

При этом следует иметь в виду, что после переоценок основных фондов и роста амортизации у большинства предприятий резко ухудшаются финансово-экономические показатели. Начисление амортизации даже обычным способом после переоценок основных средств может означать для предприятия превышение себестоимости над доходами от реализации продукции (услуг). Сложившуюся ситуацию с недоиспользованием амортизационных отчислений можно объяснить следующим образом: амортизация утяжеляет себестоимость, если оборудование простаивает. При низкой (иногда близкой к 0) рентабельности основного вида деятельности эффект от сокращения обязательств предприятия по налогу на прибыль также низок. С точки зрения рентабельности завышение амортизации губительно, с точки зрения потоков денежных средств - эффективно до момента, пока прибыль является положительной (реального расходования денежных средств не происходит, наоборот, предприятие экономит на налоговых платежах), и абсолютно нейтрально при бухгалтерских убытках, поскольку сумма налога на прибыль равна нулю. Не давая отдачи в виде снижения налога на прибыль при переходе точки нулевой рентабельности, амортизация «ухудшает» результаты бухгалтерской отчетности. Предприятие вынуждено не только отказываться от ускоренных методов амортизации, но и "притормаживать" данный процесс, периодически подхлестываемый переоценками основных фондов. Если же рентабельность положительна, то при выборе предприятием повышающих, обычных или понижающих коэффициентов амортизации и возникает более общая проблема: каков подход руководства к целям деятельности предприятия - собственно «финансовый» (спокойное отношение к формальным показателям, главное - достаточное количество средств на счету) или «бухгалтерский» (главное - максимизация публично объявляемых бухгалтерских прибылей).

В связи с этим в условиях действующей в настоящее время единой системы учета для налоговых целей и целей публичной отчетности перед

акционерами и кредиторами возникает дилемма, связанная с ухудшением формальных финансовых показателей предприятий. Ускоренные методы амортизации искусственно занижают прибыль, что может ввести в заблуждение инвесторов, кредиторов и иных пользователей информации о финансовом состоянии предприятий. Непопулярность механизма ускоренной амортизации в России в современных условиях объясняется незначительным размером получаемой при этом льготы по налогу на прибыль по сравнению с издержками инфляции.

Не менее важным является вопрос уплаты налога на имущество организаций. Переоценки основных фондов привели к тому, что их стоимость оказалась чрезмерно завышенной, в то же время значительная часть основных фондов изношена и простаивает вследствие спада производства и медленного реструктурирования промышленности. На фоне повышения ставки налога на имущество предприятий сумма этого налога становится весомым фактором, ухудшающим финансовое положение предприятий. В целом после проведенных переоценок 1992-1996 гг. соотношение балансовых стоимостей перестало отражать реальное соотношение их рыночных оценок. Активная часть основных фондов (машины и оборудование) была оценена с серьезным (в 1,5-2 раза) завышением по сравнению с их текущей рыночной стоимостью, в то время как здания и сооружения - с явным занижением. Повсеместное занижение предприятиями стоимости основных фондов в ходе их переоценок с целью минимизации налога на имущество отодвигает на второй план использование метода ускоренной амортизации как налогового стимула для продолжения инвестиций в основной капитал.

Рассмотрим на примере два варианта расчета амортизации: основное средство оприходовано 10.02.1999 г. на сумму 10000 руб. В соответствии с нормой, установленной для данного вида основных фондов, срок его эксплуатации составляет 8 лет. Предприятие, являющееся субъектом малого предпринимательства, может сократить его до 4 лет.

При первом равномерном варианте расчета происходит дополнительное списание 50% стоимости основных средств (ОС) равными долями в течение 12 месяцев. В течение **первого** года эксплуатации необходимо начислить амортизацию, равную 75% (25% по норме плюс 50%) стоимости основного средства, ежемесячно равными долями по 625 руб. (с 01.03.1999 г. по 29.02.2000 г.). В течение **второго** года эксплуатации – 8,33% $[(100-75):3=8,33\%]$, по 69,42 руб. в месяц (с 01.03.2000 г. по 28.02.2001 г.). В течение **третьего** года, аналогично, - 8,33%, по 69,42 руб. в месяц (с 01.03.2001 г. по 28.02.2002 г.). В течение **четвертого** года – 8,34%, по 69,50 руб. в месяц с 01.03.2002 г. по 31.01.2003 г. и 69,42 руб. за февраль 2003 г.

При втором варианте расчета происходит дополнительное списание амортизационных отчислений одновременно в размере 50% стоимости ОС. В течение **первого** года эксплуатации необходимо начислить амортизацию, равную 75% (25% по норме плюс 50%) стоимости основного средства - за первый месяц в сумме 5208,33 руб. и ежемесячно, равными долями по 208,33 руб. в течение последующих одиннадцати месяцев (с 01.04.1999 г. по

29.02.2000 г.). В течение **второго** года эксплуатации – 8,33%, по 69,42 руб. в месяц (с 01.03.2000г. по 28.02.2001 г.). В течение **третьего** года, аналогично, - 8,33%, по 69,42 руб. в месяц (с 01.03.2001г. по 28.02.2002 г.). В течение **четвертого** года – 8,34%, по 69,50 руб. в месяц с 01.03.2002 г. по 31.01.2003 г. и 69,42 руб. за февраль 2003 г.

Выбор варианта расчета амортизации производится в зависимости от финансовых результатов деятельности предприятия за отчетный период. Так, например, при небольшой прибыли выгоднее использовать равномерный вариант. Метод расчета амортизации должен отражаться в учетной политике предприятия.

Председатель межфракционного депутатского объединения «Деловая Россия» Игорь Лисиненко [1] сказал: «Практика показывает, что в наших условиях льготы по реинвестициям способствовали не столько модернизации производства, сколько в лучшем случае обновлению социальной инфраструктуры предприятий. Сегодняшняя ситуация в экономике также свидетельствует: эффект от этого стимула наименьший как раз для предприятий, испытывающих наибольшие потребности в капиталовложениях. Причем речь идет об отраслях, развитие которых должно быть приоритетом для российской экономики. Например, обрабатывающая промышленность. Что касается ускоренной амортизации, то этот инструмент способствовал крайне быстрому техническому перевооружению экономики ряда стран. Причем в Японии, например, пошли еще дальше. Ускоренная амортизация там - не льгота, а обязанность. У нас вводить это как жесткое правило, наверное, рано. Но как стимулирующую опцию - давно пора. При должной проработке конкретной схемы эта мера способна более целенаправленно стимулировать капиталовложения, чем льгота по реинвестициям».

Ниже приводится анализ зависимости чистой прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, от доли активной и пассивной части ОС:

$$\begin{aligned} \Pi &= B - Z - A - Bp - 0,24(B - Z - A - Bp) + A, \\ \Pi &= 0,76(B - Z - Bp) + 0,24 A. \end{aligned}$$

Зависимость прироста (снижения) чистой прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, от изменения пассивной части ОС, можно рассчитать по формуле

$$\begin{aligned} \Pi_y &= B - Z - Kn \cdot A - 2(1 - Kn)A - Bp - 0,24[B - Z - Kn \cdot A - 2(1 - Kn)A - Bp] + \\ &+ Kn \cdot A + 2(1 - Kn)A; \\ \Pi_y &= 0,76(B - Z - Bp) + 0,24 A(2 - Kn); \\ \Delta \Pi &= \Pi_y - n = 0,24 A(1 - Kn), \end{aligned}$$

где Π – чистая прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия;

B – выручка от реализации продукции (работ, услуг);

Z – затраты, включаемые в себестоимость продукции;

A – амортизация;

Bp – внереализационные расходы;

0,24 – ставка налога на прибыль в долях;

K_p – доля пассивной части ОС в общей стоимости ОС.

Зависимость прироста (снижения) чистой прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, от изменения активной части ОС можно рассчитать по формуле

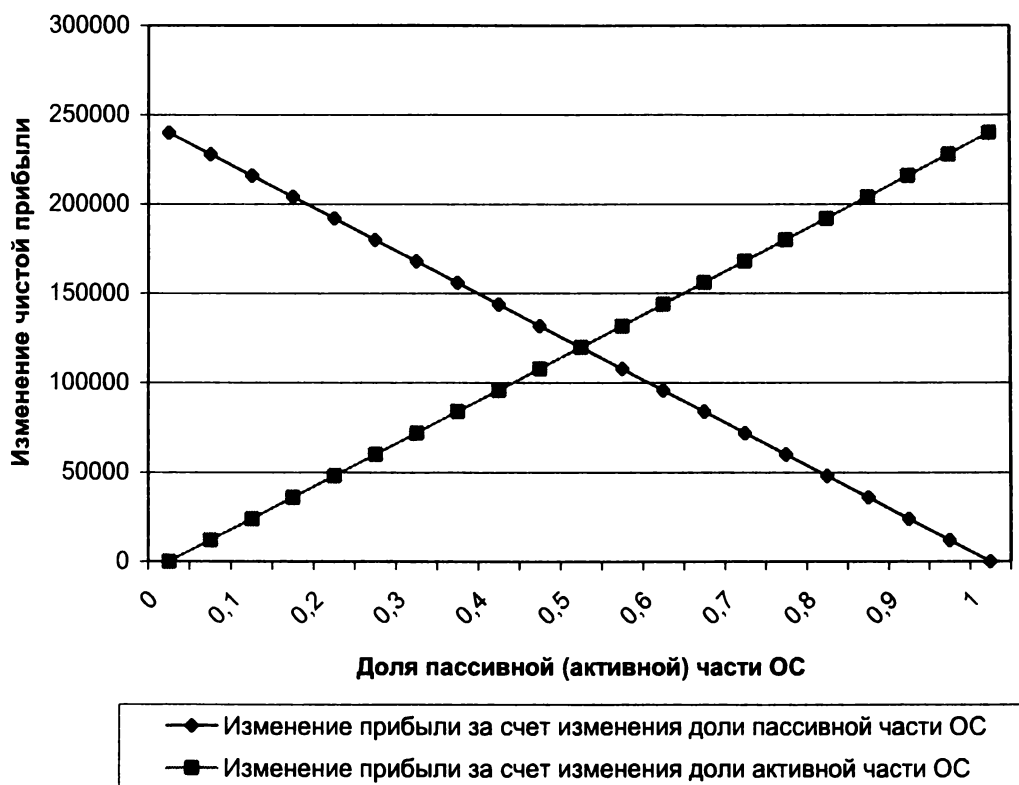
$$\Pi_y = B - 3 - 1(1 - K_a)A - 2K_a \bullet A - B_p - 0,24[B - 3 - (1 - K_a)A - 2K_aA - B_p] + (1 - K_a)A + 2K_a \bullet A;$$

$$\Pi_y = 0,76(B - 3 - B_p) + 0,24A(K_a + 1);$$

$$\Delta\Pi = \Pi_y - \Pi = 0,24A \bullet K_a,$$

где K_a – доля активной части ОС в общей стоимости ОС.

Рассмотренные формулы используются при условии, что налогооблагаемая прибыль равна балансовой, или что тоже справедливо для только одного вида деятельности, прибыль от которого облагается по ставке 24%. Также необходимым и достаточным условием для применения ускоренной амортизации является положение, когда чистая прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия, больше амортизации.



Зависимость чистой прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, от доли активной и пассивной части ОС при применении ускоренной амортизации

Следовательно, зависимость изменения рентабельности от доли пассивной части ОС можно рассчитать по формуле

$$\Delta P = 0,24A(1 - K_n)/B.$$

Зависимость изменения рентабельности от доли активной части ОС рассчитывается по формуле

$$\Delta P = 0,24A \cdot Ka / B.$$

Следует учитывать, что предприятию не всегда выгодно использовать метод ускоренной амортизации, например при отрицательной балансовой прибыли, так как убытки в этом случае покрываются за счет амортизации и у предприятия по расчетам не хватает средств на расширенное воспроизводство. Ускоренные методы амортизации искусственно занижают прибыль, что может ввести в заблуждение инвесторов, кредиторов и иных пользователей информации о финансовом состоянии предприятий. Мы сделали вывод, что уменьшение налогооблагаемой прибыли, достигается при максимальной доле активной части в основных средствах при использовании ускоренной амортизации (рентабельность по чистой прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, при этом увеличивается), к этому должно стремиться предприятие, серьезно занимающееся налоговым планированием.

1. Ведомости. 2001. 6 февраля.
2. Финансовая газета. 2000. № 16 (436).
3. Налоги и платежи. 2001. № 2.

Лященко О.В.
Доможирова Н.Н.
Королев А.С.

СТРАТЕГИЯ ПРОИЗВОДСТВА ДЛЯ ЭФФЕКТИВНОГО УПРАВЛЕНИЯ КОРПОРАЦИЕЙ

С развитием корпоративной организационной формы, которая выступает альтернативой индивидуальным формам бизнеса, появилась необходимость более детального рассмотрения функций управления применительно к предприятию, которое рассматривается как неотъемлемая часть целого (корпорации), и выработки эффективной стратегии развития всей совокупности предприятий, входящих в корпорацию. На первом этапе планирования развития каждое предприятие составляет для себя частный план, который, на его взгляд, является самым благоприятным. Это, как правило, приводит к тому, что различные частные планы не соответствуют друг другу. Поэтому возникает необходимость разработки общей стратегии (плана) развития, которая начинается с формирования единой стратегии производства.

Часто стратегию производства упускают из виду как самостоятельную, обращая внимание на разработку функциональных стратегий в области маркетинга, НИОКР и финансов. Хотя именно производство является основной функцией предприятия, так как именно здесь создается продукт, реализация которого приносит прибыль. Производственный процесс – это наиболее стабильная область деятельности на предприятии. В случае нарушения стабильности на производстве потрясения для организации оказываются наиболее сильными. Очевидно, что в процессе разработки стратегии производства происходит обмен информацией между руководителями всех